

Audience publique du 23 septembre 2010

Recours formé par
Madame ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Revu la requête inscrite sous le numéro 23836 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 18 décembre 2007 par Maître Arsène Kronshagen, avocat à la Cour, assisté de Maître Dominique Devillers, avocat, les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., pensionnée, demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 19 septembre 2007 (n° C 13980 du rôle) ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2005, émis en date du 28 mars 2007 par le bureau d'imposition Capellen ;

Vu le jugement du 13 juillet 2009 par lequel le tribunal administratif a reçu le recours en réformation en la forme, a déclaré irrecevable le recours subsidiaire en annulation et, au fond, avant tout progrès en cause et réservant les frais, a soumis à la Cour Constitutionnelle la question préjudicielle y émargée ;

Vu l'arrêt de la Cour Constitutionnelle du 12 février 2010, n° 00052 du registre ;

Vu le mémoire complémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 9 avril 2010 par Maître Arsène Kronshagen, assisté de Maître Dominique Devillers, au nom de la demanderesse ;

Vu le mémoire complémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 mai 2010 ;

Revu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Cédric Hirtzberger, en remplacement de Maître Arsène Kronshagen, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

En date du 28 mars 2007, le bureau d'imposition Capellen de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions

directes, ci-après dénommé le « bureau d'imposition », émit à l'encontre de Madame ..., veuve Dirk Heimann, un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 2005 qui retient un revenu imposable de 502.695,66 euros et qui fixe à son égard une cote d'impôt de 83.054 euros. Ledit bulletin renseigne notamment des revenus extraordinaires imposables à un taux spécial de 442.565,90 euros et un impôt sur revenus extraordinaires de 76.535 euros.

Contre ledit bulletin, Madame ... introduisit, par lettre du 28 juin 2007, auprès du directeur de l'administration des Contributions, ci-après dénommé « le directeur », une réclamation dans laquelle elle critiquait l'imposition d'une partie de la pension complémentaire de survie, soit le montant de 445.062,58 euros, qui lui avait été versée en 2005 par l'ancien employeur de son époux après le décès de ce dernier survenu en 2004.

Par une décision du 19 septembre 2007 (n° C 13980 du rôle), le directeur rejeta cette réclamation comme non fondée au terme de la motivation suivante :

« (...) Considérant que le principe fondamental introduit par la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension (ci-après L.C.R.P.) repose sur l'imposition des avantages de pension complémentaire à l'entrée du plan, et que ce n'est que sous cette condition que les prestations de pension complémentaire sont susceptibles de bénéficier de l'exemption fiscale à la sortie ;

Considérant, d'une part, que les employeurs ayant pris des engagements dans un régime interne de pension complémentaire avant l'entrée en vigueur de la L.C.R.P., engagements qui n'étaient pas passibles d'impôt à l'époque, ne sont pas obligés à imposer ceux-ci ;

Considérant toutefois, d'autre part, que l'exemption de l'article 115, no 17a de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après L.I.R.) n'établit pas une exemption générale de fait, mais conditionnelle, sous la réserve donc d'une imposition des droits constitutifs des prestations ;

qu'il en découle sans équivoque que les prestations versées par un régime interne ne sont pas exemptées fiscalement si les dotations auxquelles elles se rapportent n'ont pas été passibles de l'impôt ;

Considérant que, le cas échéant, la prestation doit être ventilée suivant la nature du financement en une partie exemptée, qui se rattache aux contributions ayant fait l'objet d'une imposition à l'entrée du plan, et une partie imposable, se rattachant à la partie constitutive de la pension n'ayant pas été soumise à l'impôt ;

qu'il échet à ce titre de rappeler que c'est l'Inspection générale de la Sécurité Sociale qui procède à ladite ventilation pour établir un certificat liant le bureau d'imposition compétent ;

Considérant que le cas de l'imposition d'une partie des prestations, comme en l'espèce, voire de la totalité de celles-ci, se présente en pratique en fonction des seules modalités d'après lesquelles les différents régimes de pension complémentaire antérieurs à l'année 2000 se sont mis en conformité, ou non, avec les prescrits de la L.C.R.P. ;

qu'il en résulte que le cas de figure de l'imposition litigieuse de la réclamante n'est, contrairement à ses incriminations, ni unique ou vexatoire, ni contraire aux lois, car prévue par celles-ci ;

Considérant à titre accessoire qu'il incombe au Directeur des Contributions de statuer, en tant qu'administrateur, sur la base du droit, sans qu'il ne lui appartienne de se prononcer sur le bien-fondé des lois voire sur leur conformité à la Constitution ;

Considérant cependant que la réclamante invoque l'iniquité de son imposition par voie d'assiette, alors qu'une retenue d'impôt, notamment de l'ordre de 20 pour cent, des droits à l'entrée du plan lui aurait paru plus juste, nonobstant la conséquence de la prestation d'autant réduite ;

Considérant que l'argument laisse d'être fondé, car par une application correcte des dispositions y prévues des articles 131 et 132 L.I.R., le taux d'imposition réel des prestations non exemptes de la réclamante est de 17,71 pour cent, y compris la contribution au fonds pour l'emploi ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée (...) ».

Par requête déposée le 18 décembre 2007 au greffe du tribunal administratif, Madame ... a introduit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 19 septembre 2007.

A l'appui de son recours, la demanderesse a soutenu que l'application de la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension (ci-après LRCP) conduirait dans son chef à une violation des principes d'égalité devant la loi et devant l'impôt, tels que consacrés par les articles 10 bis (1) et 101 de la Constitution. En effet, les prestations en cas de décès versées lors du décès d'un affilié à un régime complémentaire de pension qui, en raison de son état de santé satisfaisant, a pu être assuré, seraient exonérées d'impôt, tandis que les mêmes prestations, dès lors qu'elles seraient perçues par un affilié inassurable pour des motifs de santé, seraient imposables dans le chef de son ayant droit, ce qui constituerait un traitement discriminatoire. Elle a en outre soutenu qu'une telle discrimination fondée sur la maladie serait contraire à l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme. Elle a encore estimé que le directeur aurait fait une mauvaise application de la LRCP, contraire à sa lettre et son esprit, en ce que la solution retenue ne serait pas une solution fiscalement favorable au contribuable, alors que le législateur aurait voulu éviter une imposition à la sortie du plan de pension.

La demanderesse a ensuite invoqué un moyen tiré d'une violation du principe de la légalité de l'impôt, tel qu'inscrit dans l'article 99 de la Constitution, au motif que la LRCP ne prévoirait pas que les prestations en cas de décès et invalidité versées dans le cadre d'un régime complémentaire de pension devraient être imposées dans les cas où il n'y a pas eu de versements constitutifs à l'entrée du plan. Elle fait ainsi grief à l'administration fiscale d'avoir procédé à son imposition en faisant application des articles 131 et 132 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur

le revenu (ci-après LIR), alors que le régime mis en place par l'employeur de son époux, la banque HSBC, serait régi par la LRCP laquelle serait incompatible avec l'application de ces articles. En la soumettant à l'application des articles 131 et 132 LIR, l'administration ajouterait au mode d'imposition voulu par la LRCP un mode d'imposition concurrent non voulu par le législateur. Or, pareille démarche serait contraire aux principes constitutionnels de la sécurité juridique et de la légalité de l'impôt.

La demanderesse a également soutenu que la motivation de la décision directoriale contestée serait erronée sur plusieurs points.

Estimant que la Cour Constitutionnelle n'avait pas encore statué sur une question de la conformité de la LRCP à la Constitution et que la question n'était pas non plus dénuée, *a priori*, de tout fondement, le tribunal, par jugement du 13 juillet 2009, s'est déclaré compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par la demanderesse, a déclaré irrecevable le recours subsidiaire en annulation et, au fond, avant tout autre progrès en cause et en réservant les frais, a demandé à la Cour Constitutionnelle de statuer à titre préjudiciel sur la question suivante :

« L'article 3 (2) de la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension, en ce qu'il oblige les entreprises à assurer spécifiquement les risques invalidité et décès auprès d'une entreprise d'assurance, sans prévoir l'hypothèse des salariés qui ne peuvent pas être assurés auprès d'une telle compagnie d'assurance, notamment pour des motifs de santé, est-il conforme aux articles 10 bis (1) et/ou 101 de la Constitution, dans la mesure où il aboutit in concreto à ce que les prestations d'invalidité ou de décès versées aux affiliés en mauvaise santé ou handicapés respectivement à leurs ayants droit, dont les risques décès et invalidité n'ont pas pu être assurés, sont soumises à l'impôt sur le revenu conformément au droit fiscal commun, alors que les prestations d'invalidité et de décès versées aux affiliés en bonne santé respectivement à leurs ayants droit, dont les risques décès et invalidité ont pu être assurés, sont exonérées d'impôt, et alors que les personnes précitées jouissent toutes de droits strictement égaux dans le cadre des régimes complémentaires de pension mis en place par les employeurs » ?

Dans son arrêt du 12 février 2010, n° 00052 du registre, la Cour Constitutionnelle a retenu ce qui suit :

« (...) Considérant que la mise en œuvre de la règle Constitutionnelle d'égalité suppose que les catégories de personnes entre lesquelles une discrimination est alléguée se trouvent dans une situation comparable au regard de la mesure critiquée » ; (...)

Considérant que contrairement aux prestations de retraite correspondant à une carrière professionnelle complète, la loi exige pour les prestations d'invalidité, de décès, de réversion et de survie, servies dans le cadre d'un régime légal de pension complémentaire, la couverture par une assurance dont les primes, conformément aux dispositions fiscales précitées, sont imposables par voie d'une retenue d'impôt à charge de l'employeur, tandis que les prestations versées à la survenance du risque sont exemptes de l'impôt sur le revenu;

Considérant que d'après les énonciations du jugement du tribunal administratif, l'employeur de ..., sans se placer dans le cadre de l'assurance de groupe, a fait assurer par la compagnie d'assurance choisie le risque présenté par l'intéressé à concurrence de la moitié de l'engagement de pension et moyennant une surprime de 200%, l'autre partie de l'engagement étant restée non assurée;

Considérant que l'article 3 (2) de la loi du 8 juin 1999, tout en posant sous forme de condition l'exigence de la couverture par une assurance, laisse cependant le choix à l'employeur entre l'assurance de groupe et la couverture spécifique des risques précités auprès d'une entreprise d'assurance;

Considérant que tout comme ledit article 3 (2) laisse encore à l'employeur la liberté du choix de l'assureur, la couverture par une autre compagnie restant ouverte, cette disposition lui confère également la possibilité d'assurer spécifiquement les risques moyennant une prime plus élevée tenant compte des aléas de la vie;

Considérant qu'en substance la question préjudicielle revient à mettre en opposition la moitié des prestations de survie rentrant dans les prévisions de l'article 3 (2) de la loi du 8 juin 1999, avec la condition de l'assurance spécifique remplie pour cette moitié, et l'autre moitié stipulée en dehors du cadre tracé par la loi, la condition d'assurance afférente n'étant pas remplie;

Considérant que la question ne se pose dès lors pas en termes d'égalité devant la loi (article 10 bis (1) de la Constitution), ni en termes d'égalité devant l'impôt (article 101 de la Constitution) mais en termes de respect ou de non-respect d'une condition expressément prévue par l'article de loi dont la constitutionnalité est à analyser;

Considérant que par rapport au non-respect de ladite condition, le droit commun est applicable et que les conséquences fiscales actuellement litigieuses relèvent de l'arrangement des parties au moment de la mise en place du régime de prestations de survie, placé pour partie, en ce qui concerne le risque de non-survie de ..., en dehors du cadre légal de l'article 3 (2) de la loi du 8 juin 1999;

Considérant qu'à l'examen des deux situations dégagées à partir de la question préjudicielle, il s'avère que la situation du bénéficiaire des prestations de survie, exemptes de l'impôt sur le revenu, stipulées conformément aux dispositions de l'article 3 (2) de la loi du 8 juin 1999 pour remplir la condition d'assurer spécifiquement le risque concerné, n'est pas comparable à la situation du bénéficiaire des prestations de survie versées en dehors du cadre légal dudit article 3 (2) pour ne pas remplir la condition d'assurance spécifique y prévue, dès lors que le traitement fiscal différent des personnes concernées est une conséquence du non-respect de la condition posée par cet article, et non point de la condition elle-même, par ailleurs légitime;

Que dès lors, par rapport à la question posée, l'article 3 (2) de la loi du 8 juin 1999 précitée n'est pas contraire aux articles 10 bis (1) et 101 de la Constitution ».

Dans son mémoire complémentaire, la demanderesse critique l'arrêt précité de la Cour Constitutionnelle en ce que la question litigieuse de la discrimination fondée sur l'état de santé de son époux n'aurait pas été toisée par la Cour Constitutionnelle dont l'arrêt ne serait partant d'aucune utilité pour toiser le présent litige. Elle fait valoir que la Cour Constitutionnelle se serait contentée d'examiner une éventuelle discrimination entre le bénéficiaire de prestations issues d'un régime conforme à la LRCP et le bénéficiaire de prestations issues d'un régime non conforme à la LRCP pour en conclure que leur situation ne serait pas comparable. Or, le vrai problème qui se poserait serait celui de la discrimination entre les affiliés assurables car en bonne santé et les affiliés non assurables auprès de l'assureur groupe car en mauvaise santé ou handicapés, étant entendu que tous deux sont affiliés à un régime de pension complémentaire conforme à la LRCP.

La demanderesse fait ensuite plaider que contrairement à ce qui aurait été retenu par la Cour Constitutionnelle, la prestation de survie litigieuse qu'elle aurait perçue aurait été versée dans le cadre de la LRCP et non pas en dehors du cadre tracé par ladite loi. A cet égard, elle fait valoir qu'un régime de pension complémentaire soumis à la LRCP et conforme à ladite loi serait un régime unique valant pour tous les employés de l'entreprise, tandis qu'une situation caractérisée par des régimes distincts ne serait pas conforme à la loi et ne serait pas agréée par l'Inspection générale de la Sécurité sociale (ci-après IGSS). Or, le régime de pension complémentaire mis en place par la banque HSBC aurait justement été agréé par l'IGSS comme étant conforme à la LRCP. La demanderesse en conclut que la prestation litigieuse lui aurait été versée par la banque HSBC, en application des règles contenues dans le règlement de pension valant pour tous les employés de la banque, de sorte qu'il y aurait lieu d'admettre qu'elle aurait été versée dans le cadre du régime général, agréé par l'IGSS et soumis à la LRCP.

La demanderesse insiste encore sur le fait que la discrimination incriminée découlerait en l'espèce d'une lacune de la LRCP, en ce que celle-ci, d'une part, aurait rendu obligatoire la souscription d'une assurance de groupe auprès d'un assureur externe pour couvrir les risques décès et invalidité et, d'autre part, aurait omis de préciser ce qu'il convient de faire lorsque un affilié est inassurable. Ainsi, le législateur n'aurait pas prévu l'hypothèse d'un régime qui serait conforme à la LRCP et agréé par l'IGSS, mais où un affilié ne serait pas assurable.

En guise de conclusion, la demanderesse soutient que dans la mesure où le régime de pension complémentaire mis en place par la banque HSBC a été mis en conformité avec la LRCP et agréé par l'IGSS, la présente cause se situerait nécessairement dans le cadre de la LRCP et que sa solution devrait se trouver dans cette législation. Or, comme aucune disposition de la LRCP ne prévoirait l'imposition de la prestation versée dans le cadre d'un régime agréé par l'IGSS lorsque l'affilié n'a pas été assuré, il en résulterait qu'aucun impôt ne pourrait être réclamé du chef du versement de la partie non assurée du capital perçu, sous peine de violer le principe de la légalité de l'impôt et le principe de sécurité juridique. Elle estime ainsi que la volonté du législateur qui aurait été de favoriser les pensions complémentaires notamment en créant un régime fiscal spécifique et de ne percevoir qu'un impôt faible, calculé non pas sur la prestation mais sur les versements constitutifs, s'opposerait à une application du droit fiscal commun dans son chef. Elle soutient ainsi que l'impôt lui réclamé, au vu de l'imprécision de la loi, serait illégal car non

prévu par un texte. La demanderesse donne encore à considérer qu'une solution plus conforme aux articles 10 bis (1) et 101 de la Constitution consisterait dans l'imposition des primes théoriques reconstituées comme si son époux avait été en bonne santé et partant assurable. Une autre solution consisterait, d'après la demanderesse, à saisir de nouveau la Cour Constitutionnelle en vue d'obtenir un arrêt qui soit utile pour la solution du litige.

Le délégué du gouvernement, pour sa part, estime dans son mémoire complémentaire qu'il n'y aurait pas lieu de saisir la Cour Constitutionnelle d'une nouvelle question préjudicielle et que le mandataire de la demanderesse aurait tort de critiquer ainsi l'arrêt rendu par la Cour Constitutionnelle. Il souligne que la problématique d'une éventuelle discrimination ou inégalité, telle qu'alléguée par la demanderesse, ne résulterait pas de la *ratio legis* de la LRCP, mais de raisons indépendantes et étrangères à l'application des dispositions légales en cause, à savoir de décisions financières et commerciales prises par d'autres acteurs impliqués dans les régimes des pensions complémentaires. Pour le surplus, il se réfère aux développements contenus dans ses mémoires pris antérieurement en cause.

Au vu de l'arrêt précité de la Cour Constitutionnelle du 12 février 2010, auquel le tribunal est tenu de se conformer conformément à l'article 15, alinéa 2 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour Constitutionnelle, le premier moyen de la demanderesse tiré d'une violation des articles 10 bis (1) et 101 de la Constitution laisse d'être fondé.

A cet égard, il y a lieu de relever que les critiques soulevées par la demanderesse à l'encontre de l'arrêt de la Cour Constitutionnelle en ce que celle-ci n'aurait pas répondu à la question lui déférée n'ont pas lieu d'être au vu de la solution retenue par la Cour Constitutionnelle. En effet, la Cour Constitutionnelle, après avoir relevé que l'employeur de ... ne s'était pas conformé à la condition d'assurance, telle que prescrite par l'article 3 (2) de la LRCP, en ce qui concerne la partie non assurée de la pension de survie prestée ayant fait l'objet de l'imposition litigieuse, a retenu que la question de constitutionnalité lui soumise ne se posait pas en termes d'égalité devant la loi, ni en termes d'égalité devant l'impôt, mais en termes de respect ou de non respect d'une condition prévue par la LRCP. La Cour Constitutionnelle a ainsi retenu que, contrairement à ce qui est soutenu par la demanderesse, le problème ne venait pas de la loi elle-même, mais de l'employeur qui ne s'était pas conformé à la condition légale d'assurance. Par voie de conséquence, la demande de la demanderesse tendant à voir saisir la Cour Constitutionnelle à nouveau d'une question préjudicielle est à rejeter pour manquer de pertinence.

La question de l'éventuelle anti-constitutionnalité de l'article 3 (2) de la LRCP ayant été tranchée, il échet encore de toiser les autres moyens de la demanderesse qui ont été résumés dans le premier jugement et qui n'ont pas encore été tranchés.

En ce qui concerne le moyen de la demanderesse tiré d'une violation de l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme en ce que l'application de la LRCP conduirait dans son chef à un traitement discriminatoire fondé sur l'état de santé de son époux, ce moyen est, au vu des conclusions retenues par la Cour Constitutionnelle dans son arrêt précité du 12 février 2010, également à rejeter, étant donné que la différence de traitement fiscal est une conséquence du non-

respect de la condition posée par l'article 3 (2) de la LRCP et non point de la condition elle-même.

En ce qui concerne le moyen tiré d'une violation du principe de la légalité de l'impôt, tel qu'énoncé à l'article 99 de la Constitution, la demanderesse reproche à cet égard au directeur d'avoir fait application des articles 131 et 132 LIR, alors que la LRCP ne prévoirait nullement que la prestation de survie devrait être imposée dans les cas où il n'y a pas eu de versements constitutifs à l'entrée du plan de pension.

L'article 115, paragraphe 17 a LIR dispose que « *sont exempts de l'impôt sur le revenu : ... les prestations versées par un régime complémentaire de pension visé par la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension. Les prestations versées par un régime interne ne sont toutefois pas exemptées, si les dotations auxquelles elles se rapportent n'ont pas été passibles de l'impôt au titre de revenu provenant d'une occupation salariée* ».

L'article 95 (3) LIR considère comme revenu d'une occupation salariée les allocations, cotisations et primes d'assurance versées à un régime complémentaire de pension visé par la susdite loi.

L'article 142 (1) LIR prévoit que les avantages provenant d'une occupation salariée, visés à l'article 95 (3) LIR sont imposables par voie d'une retenue d'impôt à charge de l'employeur, la retenue d'impôt s'appliquant également lorsque l'employeur opte pour une imposition forfaitaire des provisions pour pension complémentaire existant au 31 décembre 1999, c'est-à-dire à l'entrée en vigueur de la LRCP.

L'article 3 (2) de la LRCP dispose que « *les régimes complémentaires de pension peuvent servir des prestations de retraite ainsi que, en cas de décès du bénéficiaire, des prestations de décès et de réversion. Les régimes complémentaires de pension peuvent servir des prestations d'invalidité et, en cas de décès du bénéficiaire, des prestations de décès ou de réversion ainsi que des prestations de décès et de survie en cas de décès d'un affilié actif, à condition d'assurer spécifiquement ces risques auprès d'une entreprise d'assurance. Cette condition ne s'applique pas aux assurances de groupe* ».

Contrairement aux prestations de retraite correspondant à une carrière professionnelle complète, la LRCP exige pour les prestations d'invalidité, de décès, de réversion et de survie, servies dans le cadre d'un régime légal de pension complémentaire, la couverture par une assurance dont les primes, conformément aux dispositions fiscales précitées, sont imposables par voie d'une retenue d'impôt à charge de l'employeur, tandis que les prestations versées à la survenance du risque sont exemptes de l'impôt sur le revenu.

Tel que cela a été retenu par la Cour Constitutionnelle dans son prédit arrêt du 12 février 2010, l'article 3 (2) précité, tout en posant sous forme de condition l'exigence de la couverture du risque invalidité et décès par une assurance, laisse cependant le choix à l'employeur entre l'assurance de groupe et la couverture spécifique des risques précités auprès d'une entreprise d'assurance.

L'article 3 (2) de la LRCP laisse également à l'employeur le choix de l'assureur, la couverture par une autre compagnie restant ouverte, tout comme il permet à l'employeur d'assurer spécifiquement les risques précités moyennant une prime plus élevée tenant compte des aléas de la vie.

En l'espèce, il est constant que l'employeur de ..., la banque HSBC, a fait assurer par la compagnie d'assurance Zurich le risque en cas de décès présenté par l'intéressé à concurrence de la moitié de l'engagement et moyennant une surprime de 200 %, tandis que la couverture de l'autre partie de l'engagement a été refusée par la même compagnie d'assurance.

Force est dès lors de constater que la condition légale de l'assurance spécifique auprès d'une compagnie d'assurance n'a pas été remplie pour la partie des prestations de survie qui font actuellement l'objet de l'imposition litigieuse au titre de revenu extraordinaire soumis au taux spécial.

Il y a partant lieu de retenir que le paiement des prestations de survie litigieuses est intervenu, contrairement à ce que veut faire croire la demanderesse, en dehors du cadre légal tracé par la LRCP, entraînant que les dispositions fiscales de droit commun trouvent application et non pas les dispositions fiscales spéciales applicables en matière de prestations versées dans le cadre d'un régime de pension complémentaire soumis à la LRCP.

Cette conclusion n'est pas éternuée par l'argumentation de la demanderesse selon laquelle le régime de pension complémentaire, mis en place en 1988 par l'employeur de son époux, aurait été mis en conformité avec la LRCP lors de l'entrée en vigueur de celle-ci et aurait été agréé par l'IGSS, dès lors que l'employeur n'a pas respecté dans le chef de cet affilié précis la condition de l'assurance prescrite à l'article 3 (2) de la LRCP.

Etant donné que le paiement des prestations de survie litigieuses ne s'inscrit pas dans le cadre de la LRCP, l'argument de la demanderesse selon lequel l'administration fiscale, en procédant à son imposition selon les dispositions fiscales de droit commun, aurait ajouté au régime fiscal plus favorable voulu par le législateur en matière de régime de pension complémentaire un mode d'imposition concurrent non voulu par le législateur tombe à faux.

La même conclusion s'impose par rapport à l'argument de la demanderesse selon lequel la LRCP ne prévoit pas l'imposition des prestations en cas de décès versées dans l'hypothèse où il n'y a pas eu de versements constitutifs à l'entrée, étant donné que le paiement litigieux n'a pas eu lieu dans le cadre de la LRCP.

Il suit de ce qui précède que le moyen tiré d'une violation du principe de la légalité de l'impôt laisse d'être fondé.

Quant au moyen tiré d'une violation du principe de sécurité juridique qui commande que la loi définit avec précision quel impôt le contribuable doit acquitter, aucune violation de ce principe ne saurait être retenue en l'espèce, dès lors que l'imposition litigieuse n'est pas en l'espèce le résultat d'une imprécision de la loi fiscale ou du fait de l'administration, contrairement à ce qui laisse entendre la

demanderesse, mais de l'omission de l'employeur de ... à faire assurer le risque en cas de décès de son affilié auprès d'une compagnie d'assurance, conformément aux prescriptions de la LRCP.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que c'est à bon droit que le directeur a rejeté comme non fondée la réclamation de la demanderesse, de sorte que le recours en réformation laisse d'être fondé.

Au vu de l'issue du litige, il n'y a pas lieu de faire droit à la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse et s'élevant, d'après son dernier mémoire, à un montant de 15.000 euros.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

vidant le jugement du 13 juillet 2009 ;

déclare le recours en réformation non fondé et en déboute ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure telle que formulée par la demanderesse ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, vice-président,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 23 septembre 2010 par le vice-président délégué à cette fin, en présence du greffier Patricia Rego.

s.Rego

s.Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 23 septembre 2010
Le Greffier du Tribunal administratif